

Bostedsbegrepet i skatteloven og skatteavtalene

Personlige skattytere

Kandidatnummer: 572

Leveringsfrist: 25. april 2013

Antall ord: 13 641



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
2	BOSTEDSBEGREPETS PRAKTISKE BETYDNING FOR SKATTYTER.....	4
2.1	Globalinntektsprinsippets rekkevidde	4
3	BOSTEDSBEGREPET I SKATTELOVEN.....	6
3.1	Innledning	6
3.2	«Bosatt i riket.».....	7
3.2.1	Skattemessig immigrasjon til Norge	8
3.2.2	Skattemessig emigrasjon fra Norge	10
3.2.3	Dokumentasjonskravet	21
3.2.4	Formuesskatt	22
4	FORHOLDET MELLOM INTERN NORSK SKATTELOVGIVNING OG SKATTEAVTALENE.....	24
4.1	Norges beskatningsrett	24
4.2	Inkorporering av skatteavtaler i norsk rett.....	25
4.3	Tolkning av skatteavtaler.....	25
5	BOSTEDSBEGREPET I SKATTEAVTALENE	27
5.1	Innledning.....	27
5.2	Hovedregel: Internretten avgjør.....	28
5.2.1	«Liable to tax».....	29
5.2.2	Domisil og bosted	31
5.2.3	Ethvert annet liknende kriterium.....	32
5.2.4	Dokumentasjonskrav	33
5.3	Utslagskriteriene	33
5.3.1	Innledning	33

5.3.2	Disponere fast bolig	35
5.3.3	Sentrum for livsinteresser	39
5.3.4	Vanlig opphold	40
5.3.5	Statsborgerskap	42
5.3.6	Gjensidig avtale.....	42
6	SITUASJONER SOM IKKE REGULERES AV SKATTEAVTALENE.....	44
7	EØS	47
8	LITTERATURLISTE	49

1 Innledning

Tema for denne fremstillingen er bostedsbegrepet i skatteloven og i skatteavtalene.

Et lands beskatningsrett er hovedsakelig betinget av en skattyters tilknytning til landet. En person uten noen som helst tilknytning til et land, vil naturligvis ikke måtte betale skatt til landets statskasse. Hvilken tilknytning som behøves, er derimot forskjellig fra land til land. I Singapore må all inntekt og formue befinne seg i landet for at staten skal kunne kreve skatt av det. Dette er grunntanken i territorialprinsippet for beskatning. I USA er det nok at personen er statsborger, selv om han eller hun ellers har liten eller ingen tilknytning til landet. Norge bygger sin beskatningsrett på hvor en person er skattemessig bosatt. Hvorvidt en person er skattemessig bosatt i Norge eller ikke, beror på en konkret vurdering av skattyters tilknytning til landet etter kriteriene i skatteloven § 2-1. Dersom en person først er skattemessig bosatt i Norge, må han eller hun betale skatt av all formue og inntekt både i inn- og utland. Denne måten å beskatte en person på, bygger på globalinntektsprinsippet.

Ettersom et lands beskatningsrett bygger på interne vurderingskriterier, kan situasjonen for en skattyter som regelmessig oppholder seg i flere land over en viss periode fort bli at han eller hun kan være skattemessig bosatt i flere av disse landene. Da vil skattyter i utgangspunktet måtte svare skatt av samme inntekt flere ganger. Det samme vil være tilfelle der skattyter er å anse som begrenset bosatt i en annen stat enn den hvor han vanligvis oppholder seg, slik at han eller hun må betale kildeskatt av inntekt og formue som har sitt utspring i denne staten. Typisk for personlig skattyter kan være kildeskatt på fast eiendom i utlandet. For å unngå dette, har Norge inngått skatteavtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning med en rekke land. De fleste avtalene er bilaterale, men et viktig unntak er den nordiske skatte-

avtalen (NSA). Skatteavtalene bygger gjerne på OECDs mønsteravtale¹, og denne vil brukes til å illustrere de forskjellige problemstillingene i den videre fremstillingen.

For det nevnte tilfellet at en skattyter anses som skattemessig bosatt i flere enn ett land, har OECDs mønsteravtale regler om hvordan man skal gå frem for å gi et land den prinsipale beskatningsretten. Reglene finner man i artikkel 4, og disse vil bli grundigere gjennomgått i det følgende.

I tillegg til denne type skatteavtaler, har Norge også såkalte informasjonsutvekslingsavtaler. Disse avtalene inngås hovedsakelig med land som er å anse som skatteparadiser, og gir i praksis Norge rett til å hente ut informasjon om skattyter fra det andre landets skattemyndigheter.² Ofte dreier det seg om opplysninger om bankkonti, eierskap til selskaper og om rettigheter i truster og stiftelser i vedkommende avtaleland.³

Ettersom rettsområdet har et betydelig internasjonalt preg, vil andre rettskilder enn de tradisjonelle, norske rettskildene være aktuelle. Særlig må OECD og FNs mønsteravtale fremheves, men også EØS-avtalen har en side mot skatteretten. Mens OECD og FNs mønsteravtaler ofte danner et utgangspunkt for statene når de skal inngå bilaterale eller multilaterale avtaler, vil EØS-avtalen ha en litt annen rolle. Det er først og fremst hensynet til de fire friheter som legger bånd på statenes muligheter både til å inngå internasjonale skatteavtaler, og på statenes interne lovgivningsprosesser. Det er hovedsakelig avtalelandene selv som skal påse at avtalene de inngår etterleves internt, men avtalene skal tolkes autonomt. Det vil si at rettspraksis fra avtalelandene kun har en begrenset rolle ved siden av traktattekstene. OECD kommer selv med kommentarer til mønsteravtalen, og disse vil være av en viss interesse når man skal fastlegge meningen med ord og uttrykk i avtalene. Dette er blant

¹ www.oecd.org og www.regjeringen.no/nb/fin. April 2013

² Gjems-Onstad, Bedriftsskatterett 8. utgave 2012 s. 948

³ <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/aktuelt/nyheter/2011/30-informasjonsutvekslingsavtaler-inngat.html?id=637676> April 2013

annet slått fast av Høyesterett i Rt. 2004 s. 957 PGS. Det vises for øvrig til punkt 4.3. I tillegg finnes det annen juridisk litteratur som anses å ha stor interesse når det gjelder mønstervatnalen. På EØS-rettens område er særlig EFTA-domstolens kjennelser relevante. Ligningspraksis har en plass i rettskildebildet, da det her tas beslutninger i henhold til skatteavtalene hver dag. Ligningspraksis er derimot ikke noen tungtveiende rettskilde, og det gis ikke bindende forhåndsuttalelser vedrørende skattemessig bosted.⁴

Oppgavens tema setter selv naturlige rammer for fremstillingen. Det er bostedsbegrepet i skatteloven og i skatteavtalene som vil være gjenstand for drøftelse, og andre bostedsbegrep⁵ faller således utenfor.

I den videre fremstillingen vil det først gis en oversikt over hvilke konsekvenser det har å være ansett som skattemessig bosatt i Norge eller i et annet land etter avtale, og hvilke konsekvenser skattemessig emigrasjon får for Norges beskatningsrett. Tanken er at dette vil sette oppgaven i perspektiv, og fremheve hvorfor skattemessig bosted er et dagsaktuelt og relevant tema. Når konsekvensene av bostedsbegrepet er belyst, vil den videre drøftelsen ta for seg interne regler for fastsettelse av skattemessig bosted, etterfulgt av reglene for fastsettelse av bosted etter skatteavtalene. Til slutt vil det knyttes noen bemerkninger til situasjoner som faller utenfor skatteavtalene, samt til EØS-rettens relevans for bostedsbegrepet.

⁴ Forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker § 5, fjerde ledd.

⁵ Som for eksempel bostedsbegrepet i folketrygdeloven.

2 Bostedsbegrepets praktiske betydning for skattyter

2.1 Globalinntektsprinsippets rekkevidde

Personer som er å anse som bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 første ledd, vil ha plikt til å svare skatt av all inntekt og formue både i Norge og i utlandet, jf. § 2-1 niende ledd. Denne globale skatteplikten gjelder ikke for personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge. Slike skattytere er begrenset skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-3.

Personer som etter § 2-1 er å anse som skattemessig bosatt i Norge, men etter skatteavtale likevel bosatt i utlandet vil kun få begrenset sin skatteplikt gjennom bestemmelsene i den aktuelle skatteavtalen. Satt på spissen innebærer dette at Norge har hjemmel til å beskatte all inntekt og formue i inn- og utland, dersom beskatningsretten ikke er begrenset ved skatteavtale. Skulle skattyter ha inntekter som ikke er regulert i den aktuelle skatteavtalen, vil Norge ha full beskatningsrett etter § 2-1. Til sammenlikning vil Norge bare ha hjemmel til å beskatte de inntektene som nevnes i § 2-3 overfor personer som ikke er å anse som skattemessig bosatt etter intern norsk rett.

For å illustrere forskjellen mellom å være skatteavtalemessig bosatt i utlandet og å være skattemessig bosatt i utlandet, kan man tenke seg at en norsk skattyter bor og jobber i Sverige. Hun er gjeldfri, og har 5 000 000 kroner på en sparekonto i Norge. Dersom skattyter hevder seg bosatt i Sverige etter den Nordiske skatteavtalen, vil hun fremdeles regnes som skattemessig bosatt i Norge etter norsk rett. Hennes skatteplikt er kun begrenset gjennom skatteavtalen, og i denne har Norge frasagt seg beskatningsretten på lønnsinntekter i andre avtaleland.⁶ Norge har også frasagt seg retten til å beskatte renteinntekter på bankinnskudd

⁶ NSA art. 15 nr. 1 og art 25 nr. 5

dersom skattyter er bosatt i et annet avtaleland.⁷ Skattyter vil altså kun svare skatt til Sverige for lønn og renteinntekter.⁸ Utgangspunktet for avtalelandenes beskatningsrett til formue i form av bankinnskudd, er at formuen kun skal beskattes i det landet hvor skattyter er bosatt etter avtalen.⁹ Dette vil innebære at formuen bare kan beskattes i Sverige. Sveriges eksklusive beskatningsrett faller imidlertid bort dersom Sverige lar være å pålegge formuesskatt.¹⁰ Det er en generell trend i Europa å avskaffe formuesskatten. Sverige avskaffet sin i 2007, hvilket innebærer at skattyter i dette tilfellet vil måtte svare formuesskatt til Norge for den delen av bankinnskuddet som overstiger fribeløpet for formue.

Hvis skattyter derimot hadde emigrert til Sverige, slik at hun heller ikke etter interne norske regler er skattemessig bosatt i Norge, vil Norges beskatningsrett begrense seg til inntekt og formue som følger av sktl. § 2-3. Hverken lønn fra arbeidsgiver i annen stat, renteinntekter på bankinnskudd i norsk bank eller formuesskatt av innskudd i norsk bank er nevnt i denne bestemmelsen. Situasjonen for skattyter dersom hun emigrerer til Sverige vil altså være at hun heller ikke må betale formuesskatt til Norge.

For inntektsåret 2013¹¹ utgjør det en skattemessig forskjell på 45 430 kroner i formuesskatt hvorvidt hun er bosatt i Sverige etter skatteavtale, eller om hun er skattemessig emigrert fra Norge.¹²

⁷ NSA art 11 nr. 1

⁸ Det bemerkes for øvrig at skattesatsen på slik inntekt er 30 % i Sverige, mot 28 % i Norge, se <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/sve/nor/035.asp&c=sve&l=nor&m=>

⁹ NSA art. 23 nr. 5

¹⁰ NSA art. 23 nr. 7

¹¹ Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2013 §§ 2-1 og 2-3

¹² Regnestykket: 5 mill – fribeløp på 870 000 = grunnlag for beregning av formuesskatt: 4,13 mill. Av disse skal det betales 0,4 % til stat og 0,7% til kommune: 16 520 kr + 28 910 kr = 45 430 kr.

3 Bostedsbegrepet i skatteloven

3.1 Innledning

Etter at endringslov av 6. juni 2003 nr. 36 trådte i kraft fra og med inntektsåret 2004, ble reglene om skattemessig bosted mindre skjønnsmessige. FIN var av den oppfatning at de dagjeldende reglene om bosted var for skjønnsmessige for dagens samfunn. En persons bosted var tidligere «av mer fast karakter da bestemmelsene ble utformet enn hva som er tilfellet i dag».¹³

FIN hevder videre at generell velstandsøkning fører til økt mobilitet og at det i dag er mer vanlig å eie eiendom på tvers av landegrensene, noe som gjør skattemessig bosted vanskeligere å avgjøre.

Departementet konkluderte også med at reglene om bosted i Folkeregisteret og reglene om bosted etter skatteloven ikke skulle forsøkes harmonisert. Dette har ført til at skattyter kan ha status som utflyttet i Folkeregisteret, men bosatt hos skattemyndighetene, noe som igjen tidvis medfører forvirring og usikkerhet hos skattytere som flytter til utlandet.

For dem som ikke uten videre omfattes av selvangivelsesplikten, oppstår selvangivelsesplikt for det enkelte inntektsåret når de blir pålagt dette av skattekontoret, se lignl. § 4-2 nr. 1 bokstav b. Har f.eks. skattyter fått tilsendt forhånds utfylt selvangivelse, er dette et pålegg om å oppfylle selvangivelsesplikten. Oppfylles ikke denne, kan det bli aktuelt med skjønns-ligning. Det er et problem at skattytere har meldt flytting til Folkeregisteret og dermed tror alt er i orden, for så å finne ut at de har blitt skjønnsliknet i Norge flere år på rad.¹⁴

¹³ Ot. Prp. Nr. 42 2002-2003 pkt. 2.3

¹⁴ Erfaringer fra praksisplass og sommerjobbing i Skatt Øst, Fastsetting Utland

3.2 «Bosatt i riket.»

Sktl § 2-1, første ledd lyder slik: «Plikt til å svare skatt har enhver person som er bosatt i riket»

Bestemmelsen kodifiserer det som i forarbeidene kalles et «hovedprinsipp»¹⁵ om at personer som er bosatt i Norge har alminnelig skatteplikt.

Det gjøres flere unntak fra den alminnelige skatteplikten i §§ 2-30 flg. Et av de kanskje viktigste unntakene for personlige skattytere, er regelen i § 2-30, annet ledd, som fritar utlending som er i Norge for å studere fra plikt til å svare skatt av formue og inntekt i utlandet. Globalinntektsprinsippet gjelder følgelig ikke for denne gruppen skattytere. I praksis har det vært antatt at stipendiater likevel ikke omfattes av unntaket.¹⁶ Andre staters diplomater er også fritatt for inntektsskatt og formuesskatt, så lenge de ikke har norsk kilde.¹⁷

Alminnelig skatteplikt er betinget av at skattyter er bosatt i Norge. Det avgjørende for skattyter vil da være hva som ligger i begrepet «bosatt i riket», hvilket også er denne avhandlingens tema.

For personlige skattytere, er vilkårene for å anses som skattemessig bosatt i Norge delt opp etter hvorvidt man er på vei inn i riket (såkalt skattemessig immigrasjon), eller om man er på vei ut av riket (skattemessig emigrasjon).

¹⁵ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 33

¹⁶ Utv. 2006 s. 1348

¹⁷ Sktl. § 2-30, tredje ledd jf fsfin. § 2-30-1

For helhetens skyld bemerkes at reglene i sktl. § 3-1 om skattemessig bosted ikke får anvendelse ved vurderingen av om en person er bosatt i Norge eller i utlandet.¹⁸ Bosted vurderes særskilt for hver skattyter.

3.2.1 Skattemessig immigrasjon til Norge

Sktl. § 2-1, annet ledd har to alternative sett med vilkår for å anse en person som skattemessig bosatt i Norge:

«Person som

- a. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode, eller
- b. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseks månedersperiode,

anses som bosatt i riket, men først i det inntektsår⁴ oppholdet i riket overstiger antallet dager som nevnt i henholdsvis a og b.»

Vilkårene angis helt skjematisk, og det tas ikke hensyn til hvorfor skattyter er i Norge i angitt tidsrom. Første alternative vilkår for at en skattyter skal anses for bosatt i Norge, er at han eller hun har vært her mer enn 183 dager i løpet av «enhver» tolv månedersperiode. Det relevante tidsrommet er altså ikke et inntektsår, men et hvilket som helst tidsrom på 12 måneder.

Om skattyter har vært i Norge fra 1. oktober i år 1 til 1. mai i år 2, så vil han være å anse som skattemessig bosatt fra og med 1. januar i år 2. For år 1 vil skattyter være begrenset skattepliktig. Dette innebærer blant annet at skattyter vil få fullt minstefradrag først i år 2.

¹⁸ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) 7.3 Kapittel 3 Skattested, Merknader til de enkelte bestemmelsene i kapittel 3 lov-1999-03-26-14-§3-1 (Skattelov). § 3-1 er videreføring av tidligere skattelov § 24, annet ledd litra a. Denne fikk kun anvendelse på forhold i riket, jf. FOR-1978-09-29-1 (OPPHEVET).

Dersom skattyter oppholder seg i Norge fra 1. januar i år 1 til 1. august i år 1, skal vedkommende anses som bosatt i Norge fra første oppholdsdag, altså 1. januar.¹⁹

Både hele oppholdsdager og deler av kalenderdøgn skal regnes med. Det betyr eksempelvis at hvis skattyter ankom Norge 1. januar klokken 22.30, vil han regnes som bosatt fra og med 1. januar, selv om skattyter strengt tatt bare var her en og en halv time denne dagen.²⁰²¹

Dersom skattyter oppholder seg utenfor Norge, vil derimot kun hele døgn utenfor landets grenser kunne trekkes fra. Hvis en person eksempelvis har oppholdt seg 183 dager i Norge, men har vært på en eller flere dagsturer til utlandet, så vil ikke disse kunne trekkes fra. Dette fordi skattyter ikke har oppholdt seg et helt døgn utenfor Norge. Hvis han eller hun derimot overnatter, slik at det blir et helt døgn utenfor landet, skal dette komme til fradrag. Satt på spissen kan man si det slik at hvis skattyter har oppholdt seg nær 183 dager i Norge, men ønsker en «utsettelse» av immigrasjonsdagen, vil han eller hun kunne forskyve denne ved å oppholde seg en langhelg i utlandet. Da reglene er skjematisk oppstilt, vil skattyters intensjoner bak en slik utenlandstur ikke ha betydning for fastsettelse av innflyttingsdatoen.

Langt på vei de samme regler kan oppstilles for innflytting etter bokstav b. Forskjellen vil hovedsakelig ligge i beregningen av tid i Norge. Mange skattytere som reiser til og fra Norge jevnlig, vil ikke kunne anses skattemessig bosatt etter bokstav a. Dette selv om de har en tilknytning til Norge. De kan for eksempel jobbe en del i Norge, eller være pensjonister som kommer hjem i sommermånedene. Regelen i bokstav b er ment for denne typen skattytere.²² Dersom en person i snitt oppholder seg tre måneder i året i Norge over en periode på tre år, eller mer presist; 270 dager i løpet av en 36-månedersperiode, vil personen

¹⁹ Ot.prp.nr.42 (2002-2003) s. 45-46

²⁰ Lignings-ABC 2001/2012 s. 1285

²¹ SKM-2005-7 kap. 46.2

²² Ot.prp.nr.42 (2002-2003) s. 45-46

kunne anses som skattemessig bosatt i Norge. For helhetens skyld bemerkes at personer som omfattes av 270-dagers regelen ofte vil kunne anses som skattemessig bosatt i et annet land etter aktuell skatteavtale.

I motsetning til for skattytere som vurderes under bokstav a, vil ikke opphold i Norge før 1. januar 2004 regnes med i kravet til 270 dagers opphold i Norge etter bokstav b.²³ Før 2004 krevdes det i tillegg at skattyter tok fast opphold i Norge. Dette ga anvisning på en vurdering av hvorvidt skattyter hadde til hensikt å bli her, eller om oppholdet var ment å være av midlertidig karakter. Overgangen til nye regler i 2004 begynner å bli mindre aktuell, men ettersom lignl. § 9-5, jf. § 9-6 gir skattekontoret adgang til å ta opp ligning av eget tiltak for opptil ti år tilbake i tid, kan overgangsordningen fortsatt være av en viss interesse.²⁴

For personer som bor på Svalbard²⁵ gjelder ikke 270-dagers regelen, jf. sktl. § 2-1, annet ledd siste punktum. Slike skattytere kan dermed oppholde seg lenger på fastlandet i Norge uten at de blir å anse som bosatt.

3.2.2 Skattemessig emigrasjon fra Norge

For personer som på et tidspunkt har vært ansett som skattemessig bosatt i Norge, vil reglene i § 2-1 tredje ledd være eneste gangbare vei for å kunne få status som skattemessig emigrert. Det kan være flere grunner til at man ønsker å emigrere, både praktiske og økonomiske. Et praktisk eksempel vil være arbeidere fra andre land som kommer til Norge for å jobbe et halvt år, spare opp penger og dra hjem igjen. Disse vil generelt ikke ha noen interesse av å være skattemessig bosatt i Norge etter at de drar hjem.

²³ SKM-2005-7 kap. 46.2

²⁴ LOV 1980-06-13 nr. 24

²⁵ LOV-1996-11-29-68

I motsetning til reglene om immigrasjon, har reglene om emigrasjon flere elementer av skjønn. Det skilles i tillegg mellom skattytere som har bodd i Norge i mer enn 10 år, og skattytere som har bodd her i mindre enn ti år. § 2-1, tredje ledd lyder:

- «a. For person som tar fast opphold i utlandet, opphører bostedet i riket for det inntektsår det godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret og at personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket. Bostedet opphører uansett ikke før det tidspunkt personen eller dennes nærstående ikke lenger disponerer bolig i riket.
- b. For person som har vært bosatt i riket i minst ti år før det inntektsår vedkommende tar fast opphold i utlandet, opphører bosted i riket etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsår vedkommende tar slikt fast opphold i utlandet, men bare hvis det for hvert av de tre inntektsårene godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret og at personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket.»

3.2.2.1 Bosatt i Norge i mindre enn ti år før emigrasjon

Vilkårene i bokstav a knytter seg til utflytting for personer som har bodd i Norge i mindre enn ti år. Dette fremgår ikke direkte av ordlyden i bokstav a, men det følger av fast og langvarig praksis at bokstav a må leses i sammenheng med bokstav b, slik at for skattytere som har bodd i Norge i mindre enn ti år, gjelder vilkårene i bokstav a.

Botiden i Norge regnes fra dato til dato, men ikke lenger enn til utløpet av inntektsåret før skattyter tar fast opphold i utlandet.²⁶ Ble skattyter bosatt i Norge 10. januar 2001 og tar fast opphold i utlandet 31. desember 2011, vil altså skattyter anses å ha bodd i Norge fra 2001 til og med 2010, det vil si ni år.

²⁶ Lignings-ABC Utland – allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller i utlandet, pkt. 2.3.4

3.2.2.1.1 *Kravet til fast opphold i utlandet*

Det første vilkåret for å anses skattemessig emigrert, er at skattyter har tatt «fast opphold i utlandet». Forarbeidene til skatteloven inneholder liten veiledning om hva som skal til for at skattyter anses å ha tatt «fast opphold i utlandet». I Ot.prp.nr.86 (1997-1998), s. 33, heter det i relasjon til tidligere § 2-1 fjerde ledd, at

«Bestemmelsen regulerer skatteplikten ved *midlertidig* opphold i utlandet, og gjelder ikke når vedkommende har til hensikt å bosette seg i utlandet på permanent basis. Utgangspunktet er at midlertidig opphold i utlandet ikke opphever skatteplikten til Norge, med mindre oppholdet er av en slik varighet som angitt i lovteksten»

I ligningspraksis ble det lenge lagt vekt på hensikten bak oppholdet i utlandet for å avgjøre om det var «fast opphold». I Lignings-ABC 2009/10 ble det gitt anvisning på en vurdering av skattyters hensikt med utenlandsoppholdet for å avgjøre om det var «fast opphold». Der- som han eller hun hadde til hensikt å ta opphold kortere tid enn fem år, ble dette ikke skatt- yter hørt med at han eller hun hadde tatt fast opphold i utlandet. Det ble i praksis også an- tatt at skattyter som dro til utlandet for å studere, per definisjon var å anse som midlertidig bosatt i utlandet. Dette gjaldt selv om skattyter tok studier som var av lenger varighet enn 5 år. Et praktisk eksempel er medisin-utdanningen i Øst-Europa, som vanligvis varer i 6 år. Dette ble praktisert så rigid at dersom studenten stiftet familie og fikk jobb i utlandet, ville skattyter bli ansett å ha tatt fast opphold i utlandet først idet hun eller han sluttet å studere og begynte å jobbe.²⁷²⁸

Det som er sagt om skattyters hensikt bak utenlandsoppholdet er ikke videreført i senere utgaver Lignings-ABC, og det formodes at praksis har gått bort fra denne tolkningen av «fast opphold». I Lignings-ABC 2011/12 heter det kun at midlertidig opphold i utlandet ikke vil være tilstrekkelig for å ta fast opphold.

²⁷ Lignings-ABC 2009/10, Utland – allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller i utlandet, pkt. 2.3.5 s.1187.

²⁸ Egne erfaringer fra praksis.

Det er videre uklart hvorvidt skattyter må ha tatt fast opphold i et bestemt utland, eller om det holder at skattyter pendler mellom to eller flere land som ikke er Norge. Problemstillingen kan være aktuell for mange typer skattytere. Et eksempel kan være håndverkere som reiser fra prosjekt til prosjekt, som befinner seg i forskjellige land. Prosjektene kan være av en slik varighet, at arbeiderne etter Norges interne regler er å anse som innflyttet. Problemene melder seg når de forlater landet, og vil unngå å måtte levere selvangivelse og andre skjemaer til norske skattemyndigheter. For at Norge skal godta skattemessig emigrasjon må jo arbeiderne ha tatt fast opphold i utlandet. Selv om det er klart at de ikke lenger vil oppholde seg i Norge, kan de kanskje ikke vise til «fast opphold» i noe annet land.

Det foreligger ingen avklaring av spørsmålet om skattyter må ha tatt fast opphold i et bestemt utland i rettspraksis, forarbeider eller forskrift. Det kan imidlertid se ut til at det foreligger enighet i juridisk teori om at loven ikke krever at det tas fast opphold i ett bestemt land, så lenge de andre vilkårene er oppfylt.²⁹ Situasjonen kan vel etter dette oppsummeres til at det er tilstrekkelig med fravær fra Norge av en viss fasthet og varighet.

Opphold på Svalbard likestilles med opphold i utlandet.³⁰

3.2.2.1.2 Tillatt opphold i Norge

Det neste vilkåret er at skattyter ikke har oppholdt seg i Norge i mer enn 61 dager i inntektsåret. Kravet er absolutt. Det spiller ingen rolle om det er 61 dager fordelt på flere opphold, eller om det er et samlet opphold. Heller ikke tas det hensyn til hvorfor man oppholdt seg i Norge. Satt på spissen kan dette innebære at vilkåret ikke blir oppfylt dersom skattyters fly blir kansellert, og han eller hun må vente til neste dag med å forlate landet. Det

²⁹ Zimmer (2009) s. 124, i petit, og Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 195

³⁰ UTV-2012-539 pkt. 31.4

samme gjelder uforutsett sykdom hos skattyter eller nærstående. Dersom skattyter får et illebefinnende, vil ikke opphold som følge av dette trekkes fra i 61-dagers kravet.

Dersom alle andre vilkår er oppfylt, men skattyter av en eller annen grunn oppholder seg i Norge 62 dager det inntektsåret hvor alle vilkårene ellers er oppfylt, vil skattyter måtte vente til året etter med å få innvilget skattemessig emigrasjon. Emigrasjonen innvilges fra 1. januar det året alle vilkårene er oppfylt, med mindre vilkåret om fast opphold oppfylles et senere år enn de andre vilkårene. Da blir utflyttingstidspunktet den datoen da skattyter tok fast opphold.

3.2.2.1.3 Nærstående

Verken skattyter eller skattyters nærstående kan disponere bolig i Norge, dersom skattyter ønsker å emigrere. Det følger av sktl. § 2-1, fjerde ledd at skattyters nærstående her skal forstås som skattyters ektefelle, samboer eller mindreårige barn. Hverken lov eller forarbeider går nærmere inn på hva som skal til for å ansees som samboere. I Lignings-ABC 2011/12 heter det at

«Med 'samboer' menes person man bor i ekteskapslignende forhold sammen med. Man kan imidlertid ikke anses som samboer i de tilfeller der den ene blir boende i Norge, mens den andre tar fast opphold i utlandet.»³¹

Lignings-ABC sin definisjon av samboerskap er problematisk. Det er ikke uvanlig at en av samboerne får jobb i utlandet, og den andre av ulike grunner bestemmer seg for å bli i Norge. Dersom man skal ta Lignings-ABC på ordet vil den samboeren som blir igjen i Norge uten problemer kunne beholde det som har vært felles bolig, mens den andre samboeren kan få innvilget emigrasjon fordi det er hans *tidligere* samboer som disponerer bolig i Nor-

³¹ Lignings-ABC Utland – allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller i utlandet, pkt. 2.3.7

ge. Dette, som ved første øyekast kan se ut som et smutthull i Ligningspraksis, blir nok likevel sjeldent benyttet ettersom skattyter i slike tilfeller som oftest vil anses å «disponere bolig» i Norge selv. For mer om betydningen av faktisk disposisjonsrett over bolig vises det til punkt 3.2.2.1.4.

Det har oppstått en del problemer rundt det at mindreårige barn skal regnes som nærstående i forbindelse med kravet til å disponere bolig. Særlig der foreldrene bor i hvert sitt land melder vanskelighetene seg. På spørsmål fra Stortinget har Finansministeren gitt uttrykk for at mindreårige er nevnt som nærstående, fordi det ellers ville være enkelt å overføre den formelle disposisjonsretten til barna, mens foreldrene i realiteten fortsatte å disponere over boligen. Finansministeren uttaler videre at der barnet bor sammen med en forelder som ikke er skattyters nærstående, og det er denne forelderens som har den formelle disposisjonsretten over boligen, vil ikke skattyter anses å disponere bolig i Norge.³² Tilsvarende regel står uttrykt i Lignings-ABC 2011/12 Utland – allment om en person er bosatt/selskap er hjemmehørende i Norge eller utlandet pkt. 2.3.9. Dersom skattyters barn under 18 år får overført disposisjonsretten over boligen og blir boende der uten den andre forelderens mens skattyter flytter til utlandet, vil imidlertid skattyter anses å disponere bolig i Norge frem til barnet fyller 18.

3.2.2.1.4 Å «disponere bolig»

Det tredje vilkåret for å kunne kreve skattemessig emigrasjon fra Norge, er at verken skattyter eller hans eller hennes nærstående disponerer bolig i Norge.

a. Å «disponere»

§ 2-1, femte ledd definerer å «disponere» som å «direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig». Alle typer eierskap omfattes, både indirekte og

³² FIN 11. april 2004, spørretime i Stortinget.

direkte eie. Med direkte eierskap siktes det til å eie alene eller sammen med andre.³³ Med indirekte eie siktes det først og fremst til de tilfeller der skattyter eier en bolig gjennom sitt eierskap i en juridisk person. Det mest praktiske eksempelet er vel der skattyter eier en bolig gjennom sitt eierskap i et AS. For slike tilfeller er det en forutsetning at skattyter gjennom sitt eierskap gis disposisjonsrett over boligen.³⁴ Det er ikke avgjørende om skattyter faktisk disponerer boligen. Om han leier ut boligen, vil skattyter fremdeles anses å disponere fast bolig i Norge.

Leie omfattes av lovens definisjon av å «disponere».³⁵ At fremleie skal være omfattet, fremgår ikke direkte av lovteksten, men Finansdepartementet har uttalt at «en person anses som innehaver av en leierett så lenge vedkommende har i behold den juridiske rådigheten over leieretten. At leietaker fremleier boligen medfører derfor at vedkommende i utgangspunktet fortsatt skal anses å leie boligen».³⁶ Fremleie er ikke behandlet i rettspraksis, og det er derfor usikkert hvorvidt Finansdepartementets synspunkt vil få tilslutning i rettspraksis dersom spørsmålet skulle komme på spissen.

Det er først og fremst den juridiske disposisjonen over boligen som er avgjørende, men i forarbeidene³⁷ heter det at faktisk disposisjonsrett «skal kunne tas i betraktning dersom vedkommende har adgang til å bruke boenheten på en måte som tilsvarer den en eier eller leietaker har. Dette vil typisk kunne være tilfellet der vedkommendes tidligere bolig er overdratt til familiemedlemmer, f.eks. voksne barn, og vedkommende bruker den som sin egen når han eller hun er i Norge».

³³ Ot.prp.nr.42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.4

³⁴ Ibid.

³⁵ FIN 9. juli 2004 i Utv. 2004/807

³⁶ Ibid.

³⁷ Ot.prp.nr.42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.4

Der skattyter leier bolig på kortvarig basis i forbindelse med dager i Norge som til sammen ikke utgjør mer enn 61 dager i en tolv måneders periode, anses han likevel ikke for å disponere bolig i Norge.³⁸

b. «Bolig»

Loven har en definisjon i § 2-1 sjette ledd av hva som skal defineres som bolig:

«Med bolig menes:

- a. boenhet med innlagt helårs vann og avløp, med mindre boenheten i henhold til reguleringsplan, kommuneplanens arealdel eller andre offentligrettslige regler på utflyttingstidspunktet ikke kan benyttes som bolig, og
- b. enhver boenhet som faktisk er benyttet som bolig.

Som bolig anses likevel ikke boenhet som er anskaffet minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet og som i denne perioden ikke har vært benyttet som bolig av skattyteren eller dennes nærstående.»

Det følger av bokstav a at boliger med innlagt vann og avløp er å anse som bolig i skattelovens forstand. Annet punktum gjør likevel unntak for tilfelle der boligen ikke er regulert til helårs bruk. Dette innebærer at hytter, selv om de har alle fasiliteter en vanlig bolig har, vil falle utenfor boligbegrepet i bokstav a. Hvis boligen ikke er regulert som hytte, men bare brukes som dette, vil den i utgangspunktet ikke være unntatt fra boligbegrepet.

Det følger av forarbeidene³⁹ at også enheter med innlagt vann og avløp som kan fungere som helårsbolig, skal kunne omfattes. Det betyr i første rekke at husbåter, eller store yachter kan anses som en bolig. Hotellrom er i utgangspunktet ikke bolig, men det gjøres unntak fra dette der bruken av hotellrommet fremstår som bruk av bolig. Det betinger at bruken

³⁸ Lignings-ABC 2013 Utland – allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller i utlandet, pkt. 2.3.9

³⁹ Ot.prp.nr.42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.3

ikke er å anse som midlertidig. Hva som nærmere ligger i midlertidig sier ikke forarbeidene noe om.

I annet avsnitt gjøres det videre unntak fra boligdefinisjonen for boliger som ikke er regulert som annet enn helårsbolig jf. bokstav a, men som skattyter ikke bruker som egen bolig. Bestemmelsen lyder:

«Som bolig anses likevel ikke boenhet som er anskaffet minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet og som i denne perioden ikke har vært benyttet som bolig av skattyteren eller dennes nærstående».

Det kan eksempelvis være hytter og investeringsobjekter. Dersom disse er anskaffet fem år før skattyter tar fast opphold i utlandet, og ikke har vært brukt som bolig av skattyter eller dennes nærstående, vil ikke boligen falle inn under boligdefinisjonen i § 2-1 (6) første ledd. Det betyr at dersom slik enhet anskaffes fire år før skattyter tar fast opphold i utlandet, vil ikke vilkåret om ikke å disponere fast bolig være oppfylt før året etter.

Det er verdt å merke seg at siste punktum taler om å ta «opphold i utlandet», og ikke «fast opphold i utlandet», slik som i tredje ledd. Forarbeidene nevner ikke noe om denne forskjellen i ordlyd, og problemstillingen har ikke vært oppe i rettspraksis. Ligning-ABC bruker samme begrep som lovens ordlyd, og krever derfor ikke at det skal dreie seg om fast opphold. Det kan se ut til at lovgiver har ønsket å stilles lempeligere krav til oppholdets fasthet ved vurderingen av om bygningen skulle unntas fra boligbegrepet etter denne bestemmelsen. Dette kan få praktisk betydning der skattyter flytter til utlandet midlertidig, men hvor oppholdet i utlandet etterhvert endrer karakter til å bli fast opphold. Dersom skattyter flytter til utlandet i år 2010, men først tar fast opphold i 2012, vil skattyter etter lovens ordlyd måtte ha anskaffet boligen i 2004. Om man skulle fulgt lovens system ellers, og satt vilkår om «fast opphold» også her, ville resultatet blitt at kravet til fem års eiertid blir oppfylt selv om boligen først ble kjøpt i 2006. At formuleringen kan føre til strengere regler for investeringsobjekter, er i og for seg i tråd med lovens system, som på flere områ-

der gir mer gunstige vilkår for egen bolig enn investeringseiendom. I mangel på andre holdpunkter, er det nok mest nærliggende å konkludere med at det har vært lovgivers intensjon å endre ordlyden i § 2-1 (6) siste punktum.

Det følger av bokstav b at boenheter som faktisk benyttes som bolig er å anse som bolig. Dette innebærer at hytter o.l. som brukes som fast bolig i strid med reguleringsplaner og andre offentligrettslige regler, kan anses som bolig i skattelovens forstand. I slike tilfeller må det vurderes konkret om bruken er av en slik karakter at det i realiteten dreier seg om en fast bolig.⁴⁰

Det kan stilles spørsmål til om det er skattyters egen bruk som skal legges til grunn når man skal vurdere om denne disponerer en bolig. Sett at skattyter leier ut det han betegner som kontorer, og disse brukes av leietakerne som leiligheter. Kan man da si at skattyter disponerer bolig i Norge? Dette spørsmålet er ikke avklart hverken i forarbeider eller i rettspraksis. Det er imidlertid et alminnelig prinsipp at man skal vurdere hver skattyter for seg. Det ville kanskje være urimelig om man skulle identifisere utleier med leietakers illegitime bruk av lokalene. Samtidig bør man kanskje reservere dette mot omgåelsessituasjoner, der utleier omklassifiserer en leilighet til kontor nettopp for å unngå reglene om egen bolig ved skattemessig emigrasjon.

I Lignings-ABC⁴¹ heter det at også boliger uten innlagt vann og avløp kan regnes som bolig etter bokstav b. Dette kan nok være en problematisk tolkning av lovens ordlyd. Det blir vanskelig å trekke grensene for hva som da skal være en bolig dersom man kun ser på hvordan skattyter bruker stedet. Er en forlatt lagerbygning en bolig? Eller et skur bygget av

⁴⁰ Ot.prp.nr.42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.3

⁴¹ Lignings-ABC Utland – allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller i utlandet, pkt. 2.3.10

isopor og papp? Man må nok kunne gå ut ifra at man i praksis ville kommet til at slike innretninger ikke ville kvalifisere som bolig. Et mer praktisk eksempel kan nok være der en leilighet er under total renovering, slik at vann og avløp er avstengt for en lengre periode. Her har ligningspraksis konkludert med at skattyter disponerer bolig, selv om boligen ikke har innlagt vann og avløp.⁴²

Dersom bokstav b er å tolke slik at boliger som ikke oppfyller vilkårene i bokstav a likevel skal anses som bolig etter en nærmere vurdering, vil et legitimt spørsmål være om bokstav a har noen selvstendig betydning. Bokstav b fremstår som hovedregelen, og bokstav a vil da bare ha som funksjon å eksemplifisere hva som typisk regnes som bolig.

3.2.2.2 Bosatt i Norge i mer enn ti år før emigrasjon

Vurderingene av hva som ligger i å ta fast opphold, og å disponere bolig er de samme som for personer som har bodd i Norge i mindre enn ti år. For disse temaene vises det til fremstillingen over.

Når man skal avgjøre om skattyter har vært bosatt i Norge i mer enn ti år, regnes tiden han eller hun har vært skattemessig bosatt i Norge fra dato til dato. Botiden kan likevel ikke regnes lengre frem enn til utløpet av inntektsåret før skattyter tar fast opphold utenfor Norge. Skattyter behøver ikke å ha vært i Norge i ti sammenhengende år. Antall hele måneder i Norge legges sammen dersom skattyter har vært bosatt både i Norge og i utlandet.⁴³

Dersom en person har vært skattemessig bosatt i Norge i mer enn ti år, følger det av § 2-1 tredje ledd, bokstav b at skattemessig bosted i Norge først kan opphøre

⁴² Se blant annet 11-156948TVI-OTIR/02 av 12. juni 2012

⁴³ Lignings-ABC Utland – allment om en person er bosatt/selskap er hjemmehørende i Norge eller utlandet, pkt. 2.3.4.

«etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsår vedkommende tar slikt fast opphold i utlandet, men bare hvis det for hvert av de tre inntektsårene godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret og at personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket.»

Tillatt opphold i Norge etter at skattyter har tatt fast opphold i utlandet er altså 61 dager i inntektsåret. På samme måte som for reglene om immigrasjon, vil årsaken til at skattyter er i Norge ikke ha noe å si. Dersom han eller hun blir syk den 61 dagen i Norge, og må utsette utreise, vil dette medføre at skattyter må vente tre år til for å kunne emigrere.

I praksis innebærer dette at dersom skattyter tar fast opphold i utlandet i februar 2007, vil han først kunne regnes som emigrert fra og med 1. januar 2011. Dette betinger naturligvis at verken skattyter eller dennes nærstående har disponert bolig i Norge etter at skattyter tok fast opphold i utlandet.

Reglene kan kanskje virke strenge, men det er hensynet til kontroll som gjør seg gjeldende. Det vil være enklere å kontrollere at vilkårene for emigrasjon er oppfylt dersom skattyter må levere selvangivelse til Norge i de tre årene etter utflytting. I tillegg må det for sammenhengens skyld nevnes at skattyter kan anses som skatteavtalemessig bosatt i det landet han oppholder seg lenge før det blir snakk om emigrasjon.

3.2.3 Dokumentasjonskravet

Det følger av ligningsloven § 4-2 nr. 1 at den som «har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet etter annen bestemmelse enn § 10-13 i skatteloven» må levere selvangivelse. Med «annen bestemmelse» siktes det blant annet til globalinntektsprinsippet, kodifisert i sktl. § 2-1, niende ledd. Dersom skattyter er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett, vil han eller hun dermed måtte levere selvangivelse all den tid skattyter har inntekt og/eller formue. Dette gjelder selv om skattyter er å anse som skattemessig bosatt i et annet land etter skatteavtale.

For skattytere som har vært bosatt i Norge i mer enn ti år, betyr dette at de må levere selvangivelse til norske skattemyndigheter i de påfølgende tre år etter utflytting. Skattyter må da hvert år gi opplysninger i selvangivelsen som underbygger at vilkårene for emigrasjon er til stede.⁴⁴

Det følger av folkeregisterloven § 8 at skattyter som flytter til utlandet er pålagt å melde flytting til utlandet til skattekontoret. I flyttemeldingen må det fremgå om utenlandsoppholdet er ment å være varig. Det må også oppgis flyttedato. I tillegg kreves det i praksis at skattyter fremlegger Certificate of Residence fra landet han eller hun flytter til.⁴⁵

3.2.4 Formuesskatt

Plikten til å svare formuesskatt følger av § 2-1 syvende ledd. Det heter her at «[p]likten til å svare formuesskatt er betinget av at skattyteren bor i riket 1. januar i det år ligningen foretas»

Lovens ordlyd skiller seg her fra begrepsbruken i første til tredje ledd ved at det tales om å bo i riket i stedet for å være «bosatt». Det foreligger liten veiledning om begrepsbruken i forarbeidene, og man har i juridisk teori⁴⁶ gått ut i fra at det ikke er tilsiktet noen annen betydning enn den som kan utledes av ordet «bosatt».

Mer problematisk er imidlertid at lovens ordlyd stiller opp 1. januar i *likningsåret* som skjæringstidspunkt for formuesskatteplikten. I de forutgående leddene i § 2-1 har skjæringstidspunktet for skatteplikt vært 31. desember i *inntektsåret*. At loven har en slik ordlyd kan få den konsekvens at noen skattytere aldri vil være formuesskattepliktige til Norge.

⁴⁴ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 201.

⁴⁵ Norsk internasjonal skatterett (2011), s. 201

⁴⁶ Ibidem s. 202

Dersom skattyter er å regne som skattemessig bosatt etter innflyttingsreglene i inntektsåret 2010, men senere i 2010 tar fast opphold i utlandet igjen og selger sin bolig i Norge, samtidig som han ikke oppholder seg i Norge i mer enn 61 dager i det påfølgende ligningsåret 2011, vil han ikke anses som bosatt 1. januar 2011. Etter ordlyden § 2-1 syvende ledd skal han da heller ikke svare formuesskatt for perioden han var bosatt i Norge i 2010.

For personer som har bodd i Norge i mindre enn ti år vil det være mulig å oppfylle alle vilkårene for emigrasjon i utflytningsåret, jf. § 2-1 tredje ledd bokstav a. Ettersom formuesskatteplikten er betinget av at skattyter bor i riket 1. januar i ligningsåret, vil ordlyden i syvende ledd medføre at skattyter ikke må betale formuesskatt for utflytningsåret i slike tilfeller.

Ligningspraksis avviker imidlertid fra lovens ordlyd. I Lignings-ABC 2012/2013 Utland – bosettelse i Norge en del av året, punkt 2 fremgår det at skjæringspunktet skal være 31. desember i inntektsåret:

«Det er en betingelse for full formuesskatteplikt at skattyteren anses å være skattemessig bosatt i Norge ved årsskiftet, jf. sktl. §2-1 (7). En skattyter som ikke anses skattemessig bosatt i Norge ved dette tidspunkt vil således bare være skattepliktig til Norge for stedbunden formue ved inntektsårets utgang. En skattyter som er skattepliktig som bosatt her per 31. desember, vil etter intern rett være fullt skattepliktig hit for all formue»

Verken forarbeidene eller rettspraksis har tatt stilling til avviket mellom syvende ledd og de forutgående leddene. Mye kan nok tale for at ligningspraksis her er i strid med lovens ordlyd, og således ikke rettmessig.

4 Forholdet mellom intern norsk skattelovgivning og skatteavtalene

4.1 Norges beskatningsrett

En person eller et selskap må ha en viss tilknytning til Norges territorium for at Norge skal ha beskatningsrett. Slik tilknytning kan eksempelvis være bosted, arbeid eller statsborgerskap. Som et eksempel på at statsborgerskap er tilstrekkelig tilknytning for beskatningsrett kan man vise til at amerikanske statsborgere har alminnelig skatteplikt til USA, uansett hvor de måtte være bosatt i verden.⁴⁷ Norge tar derimot hovedsakelig utgangspunkt i hvor en person er bosatt når skatteplikten skal fastsettes, og norske statsborgere har derfor ingen alminnelig skatteplikt til Norge.

Som nevnt i kapittel 3 følger det av norsk skattelovgivning⁴⁸ at enhver person som er bosatt i riket har global skatteplikt til Norge. Men også personer som ikke er bosatt i riket kan ha en begrenset skatteplikt. Skatteplikten begrenser seg da til visse inntekstposter som har sitt utspring i Norge. Sktl. § 2-3 ramser opp de aller fleste slike inntekter. Typiske eksempler vil være inntekter fra virksomhet som drives her, samt formue i og inntekt fra fast eiendom i Norge.

Dersom Norge har inngått en skatteavtale med en annen stat, vil avtalen som regel sette skranker for Norges beskatningsrett. Situasjonen kan altså bli slik at skatteloven gir hjemmel for beskatning av en inntekt, som etter en skatteavtale likevel ikke kan beskattes. I dette ligger også en begrensning i skatteavtalenes omfang. De kan bare begrense statens beskatningsrett, ikke utvide den. Det betyr for det første at avtalene ikke kan føre til en gene-

⁴⁷ Norsk internasjonal skatterett (2011), s 60.

⁴⁸ Sktl. § 2-1 første og niende ledd

rell utvidelse av beskatningsretten, og for det andre at skattyter kan kreve at avtalen ikke skal gjelde i hans eller hennes konkrete tilfelle, dersom det lønner seg for skattyter.⁴⁹

4.2 Inkorporering av skatteavtaler i norsk rett

Skatteavtaler er folkerettslige traktater. Dobbeltbeskatningsavtaleloven⁵⁰ § 1 fra 1949 innebærer at alle skatteavtaler som er inngått etter lovens ikrafttredelse automatisk blir inkorporert i norsk rett, og får samme trinnhøyde som formell lov. I dag er det ingen skatteavtaler som er datert før 1949.⁵¹

4.3 Tolkning av skatteavtaler

Skatteavtaler er folkerettslige traktater. Regler om tolkning av traktater er nedfelt i Wien-konvensjonen om traktatretten av 1969. Selv om ikke Wien-konvensjonen er ratifisert av Norge, er det antatt at den gir uttrykk for folkerettslig sedvanerett. Dette er blant annet kommet til uttrykk i Rt. 2004 s. 957 PGS, avsnitt 41⁵².

Et særskilt spørsmål på skatteavtalerettens område, er hvilken vekt OECDs kommentarer til mønsteravtalen skal ha. I Rt. 2008 s. 577 Sølvik, avsnitt 47, heter det at:

«Etter Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 2, 3 og 4 vil det også kunne leggjast vekt på andre omstende knytte til avtalen. Etter praksis blir kommentarane til mønsteravtalen vektlagde ved tolkinga, jf. [Rt-1994-752](#), [Rt-1997-653](#) og [Rt-2004-957](#). Også kommentarar som er nyare enn den aktuelle dobbeltskatteavtalen blir tillagde vekt. Som påpeika i [Rt-2004-957](#) avsnitt 49 vil endringar i kommentarane ta sikta på å gi uttrykk for endra praksis mellom OECD-landa, også der sjølve artiklane blir ståande uendra.»

⁴⁹ Zimmer (2009), s. 60.

⁵⁰ LOV-1949-07-28-15

⁵¹ Lignings-ABC 2011/2012 Utland – allment om skatteavtaler, s. 1295-1299.

⁵² Se også Rt. 1994 s 752 og Rt. 2011 s. 1581

Etter dette må man kunne gå ut ifra at kommentarene skal vektlegges når skatteavtaler skal tolkes.

Det finnes ingen internasjonal tvisteløsningsmekanisme dersom skattyter eller et avtaleland mener at det andre landet tolker og bruker avtalen feil. Både EØS-avtalen, EU og WTO/GATT-avtalen har tvisteløsningsmekanismer, men disse berører hovedsakelig andre aspekter av beskatningen enn spørsmålet om skattemessig bosted. Resultatet av dette er at dersom skattyter er misfornøyd, må han eller hun ta dette opp med skattemyndighetene i bostedsstaten, og så vil det være opp til disse myndighetene om de ønsker og/eller har kapasitet til å finne frem til en løsning med den annen stat.⁵³

⁵³ Gjems-Onstad, Bedriftsskatterett, 8. utgave 2012 s. 952

5 Bostedsbegrepet i skatteavtalene

5.1 Innledning

OECDs mønsteravtale er toneangivende for et stort antall avtaler om unngåelse av dobbelt-beskatning som Norge inngår. Derfor vil denne mønsteravtalen være et naturlig utgangspunkt for å drøfte skattemessig bosted etter skatteavtaler. Det finnes imidlertid andre mer eller mindre utbredte mønsteravtaler. FNs mønsteravtale⁵⁴ er spesielt utviklet for de tilfeller der avtalens parter er et industriland og et utviklingsland. Avtalen er bygget over samme lest som OECD, men har særlig en del avvik når det gjelder avtalelandenes rett til beskatning av ikke-personlige skattytere. Avvikene fører i hovedsak til at kildestatene tilkjennes en noe større beskatningsrett. Eksempler på avtaler Norge er part i etter FNs mønsteravtale, er avtalene med Indonesia, Kasakhstan og India.

Norges skattesystem er som hovedregel ikke omfattet av EØS-avtalen. Men det foreligger en indirekte begrensning i Norges beskatningsrett, gjennom at Norge har forpliktet seg til å etterleve prinsippet om de fire friheter, samt å avholde seg fra enhver direkte eller indirekte forskjellsbehandling av norske borgere og andre EØS-borgere. I tillegg finnes det rådsforordninger også på skatterettens område. Det er verdt å merke seg at det i forhold til trygdeavgiftsplikt i Norge opereres med et bostedsbegrep som følger folketrygdloven § 2-1 som er annerledes enn det skattemessige bostedsbegrepet.⁵⁵ EØS-avtalen er kanskje ikke en skatteavtale i sin tradisjonelle betydning, men ettersom den har innvirkning på skatteretten, vil det kort gjøres rede for forholdet mellom skattemessig bosted og muligheten til å påberope seg rettigheter etter EØS-avtalen i kapittel 7.

⁵⁴ http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf

⁵⁵ Lignings-ABC, Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng pkt 2.2 og pkt. 3

Det er imidlertid først naturlig å ta utgangspunkt i OECDs bestemmelser om bosted.

5.2 Hovedregel: Internretten avgjør

OECDs mønsteravtale art. 4 nr. 1 lyder slik:

“For the Purposes of this Convention, the term ‘resident of a Contracting State’ means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.”

FNs mønsteravtale har ikke med den siste setningen i sin art. 4 nr. 1:

«For the purposes of this Convention, the term ‘resident of a Contracting State’ means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature.”

For at skatteavtalen skal komme til anvendelse på forholdet til en personlig skattyter, må han eller hun altså være «liable to tax» etter avtalelandenes interne rett, og grunnlaget for å være «liable to tax» må være «domicile, residence, [...] or any other criterion of a similar nature». Vilåårene for skatteplikt som ramses opp i art 4. nr. 1 refererer tilbake til intern rett. Det er dermed meningen at man ved tolkningen av uttrykkene skal ta hensyn til hvordan de er definert i nasjonal lovgivning.⁵⁶ Om avtalelandets interne regler er i samsvar med avtalens artikkel 4 nr. 1, beror likevel på en tolkning av skatteavtalen.

⁵⁶ Vogel m. fl tredje utgave, London 1997, art 4 pkt. 26

5.2.1 «Liable to tax»

Hvorvidt skattyter er «liable to tax», eller «skattepliktig» på norsk, beror altså på avtalelandets interne regler. Avtalen sikter imidlertid på en alminnelig skatteplikt, eller «full liability to tax»⁵⁷ for at man skal kunne falle inn under definisjonen av «resident» i artikkel 4.

Norge har basert sin skattelovgivning på globalinntektsprinsippet. Dette innebærer at dersom en person er ansett som bosatt i Norge etter sktl § 2-1, vil denne være skattepliktig for all formue og inntekt i Norge og i utlandet. En slik omfattende beskatningsrett oppfyller vilkåret om å være fullt ut skattepliktig i art. 4. Det oppstår imidlertid noen komplikasjoner der land bygger sin skattelovgivning på territorialprinsippet. Dette prinsippet går i korthet ut på at vedkommende land kun beskatter inntekt med kilde i dette landet. Lovgivning med utgangspunkt i dette prinsippet er vanlig i Latin-Amerika⁵⁸, men også andre land bruker det, eksempelvis Singapore.

Det følger av annen setning i OECD art. 4 nr. 1 at personer som er begrenset skattepliktig til en stat for inntekter med kilde i den staten ikke er å anse som bosatt der. I følge kommentarene til OECD er dette først og fremst aktuelt for utenlandske diplomater og konsulere. Det har imidlertid ikke vært hensikten å utelukke skattytere bosatt i stater med lovgivning basert på territorialprinsippet fra definisjonen av «resident». ⁵⁹ I skatteavtalen mellom Norge og Singapore er setningen utelatt,⁶⁰ og dette kan nok ha vært hensiktsmessig for å unngå uklarheter mellom avtalelandene.

I forbindelse med uttrykket «liable to tax» kan man stille spørsmålstegn ved om en person som er skattepliktig, men som faktisk ikke betaler skatt skal være beskyttet av avtalen. Etersom personen i slike tilfeller ikke blir utsatt for noen dobbeltbeskatningssituasjon, ville

⁵⁷ OECD komm. Art. 4 pkt. 8

⁵⁸ Zimmer (2009) s. 34

⁵⁹ OECD komm. art. 4 pkt. 8.3

⁶⁰ Avt/Singapore 1997, art 4

kanskje hensynene bak skatteavtalen tale i mot å la slike personer få beskyttelse. Formålsbetraktninger har imidlertid liten plass ved traktatolkning. Det er først og fremst traktatens ordlyd som skal tolkes etter det objektive fortolkningsprinsipp.⁶¹

For ikke-personlige skattytere skilles det i juridisk teori mellom betinget og ubetinget skattefrihet.⁶² Vinmonopolet er ubetinget skattefritt, og er dermed ikke å anse som «liable to tax» og følgelig ikke omfattet av skatteavtalen. Organisasjoner som på visse vilkår er skattefrie, er i utgangspunktet «liable to tax», og omfattes dermed av skatteavtalene. Også et aksjeselskap vil i utgangspunktet være et skattesubjekt som er «liable to tax» og dermed omfattet av skatteavtalen, selv om det i sktl. § 2-38 fritas for skatteplikt på flere typer inntekter gjennom den såkalte «fritaksmetoden». For fysiske personer finnes det færre holdpunkter. Vogel⁶³ hevder at

“[a]pplication of the distributive rules is **not** conditional on the person concerned **actually** being taxed (as a resident). All it requires is that the person concerned has that personal attachment to at least one of the contracting States – the ‘State of residence’ – which **might** result in him becoming subject to full tax liability”.

I OECD sine kommentarer⁶⁴ vedrørende «liable to tax», hevdes det at et system som gjør skattyter fullt ut skattepliktig for sin inntekt for så å gjøre unntak fra denne skatteplikten på visse vilkår, vil være i samsvar med OECD art. 4 første ledd.

Etter dette kan man nok konkludere med at der skattyter er fritatt på visse lovfestede vilkår etter intern rett, vil han fortsatt være å anse som «resident» etter skatteavtalen. Det kan imidlertid stilles spørsmål til om skattyter som på uredelig vis lar være å betale skatt i den staten han hevder seg avtalemessig bosatt skal være omfattet av begrepet «resident». Gode grunner kan nok tale for at også en slik skattyter er omfattet av skatteavtalene, ettersom han

⁶¹ Zimmer (2009) s. 75

⁶² Skaar m. fl. „Norsk skatteavtalerett“ (2006) s. 111

⁶³ Vogel m. fl. tredje utgave, London 1997, art 4 pkt. 24a

⁶⁴ OECD komm. Art. 4 pkt. 8.6

jo rent faktisk er «liable to tax» etter landets interne regler. I Norge vil skattyter være skattepliktig for all inntekt og formue både i inn- og utland, og dersom skattyter unndrar seg beskatning kan han blant annet pådra seg straffeansvar etter straffeloven § 406.

5.2.2 Domisil og bosted

Som eksempler på måter å bli ansett skattemessig bosatt etter intern rett, nevner art 4 nr1 «domicile» og «residence». Det samme gjør FNs mønsteravtale. De to mønsteravtalene gjør ingen forskjell på uttrykkene. Grunnlaget for å være «liable to tax», er for mønsteravtalenes vedkommende likegyldig. Når avtalen likevel nevner begge uttrykkene, må man kunne anta at dette er av hensyn til at blant annet UK skiller mellom «domicile» og «residence», eller domisil og bosted. Dette har lange tradisjoner i common law systemer. Også USA skiller mellom de to uttrykkene, men i motsetning til i UK har det ikke lenger noen skattemessige konsekvenser hvorvidt man har domisil eller bosted i USA. Etter amerikansk lov er man skattepliktig for globalinntekt til USA dersom man i løpet av en periode på tre år har oppholdt seg i USA i mer enn 183 dager. Reglene er dermed komparative med de norske.

For å ha britisk domisil, må man som regel være født i UK. For disse skattyterne har UK full beskatningsrett til inntekt og formue både i innland og i utland. De blir med andre ord skattlagt etter globalinntektsprinsippet. Dersom skattyter derimot ikke er født i UK, men bor der, vil han eller hun ha britisk bosted. Slike skattytere skattlegges etter en hybridmodell mellom territorialprinsippet og globalinntektsprinsippet. Hovedsakelig blir skattyter kun skattepliktig for inntekt og formue i riket, men dersom han tar med seg inntekt eller formue med kilde i utlandet inn i UK, vil han eller hun måtte betale skatt av dette. Denne såkalte «remittance rule» er attraktiv for nordmenn med store formuer. Norge har kun hjemmel til å beskatte personer som er bosatt i Norge, jf. sktl. § 2-1 første ledd. Dersom en nordmann emigrerer til UK etter reglene i § 2-1 tredje ledd, vil nordmannen kunne beholde store beløp på konti i Norge uten å måtte betale skatt av dette verken til Norge eller til UK. For å anses som «liable to tax» til UK, og dermed omfattes av skatteavtalen, holder det å ha britisk bosted. Dette synes forutsatt i avtalen mellom Norge og UK art. 33. Etter denne be-

stemmelsen forbeholder Norge seg retten til å beskatte inntekt som UK unnlater å beskatte på grunn av «remittance rule». Det er likevel viktig å merke seg at en slik beskatningsrett for Norge er betinget av at personen fortsatt er å anse som skattemessig bosatt i Norge etter interne regler. Dersom personen foretar en skattemessig emigrasjon, vil ikke avtalen gjelde for skattyter.

I norske skatteregler finnes det ikke noe skille mellom bosted og domisil. For å bli «liable to tax» etter norske regler holder det at man enten er født her, eller har oppholdt seg et visst antall dager over en bestemt periode, og at man ikke har emigrert. For øvrig vises det til redegjørelsen i pkt. 3.

5.2.3 Ethvert annet liknende kriterium

Alternativet «other criterion of a similar nature» viser at domisil og bosted kun er eksempler på grunnlag for å bli «liable to tax», og dermed omfattet av uttrykket «resident» etter avtalen. I følge Vogel⁶⁵ skal uttrykket forstås som «any locality-related attachment that attracts residence-type taxation».

Hvorvidt statsborgerskap skal anses som et slikt kriterium som fører til at man blir «liable to tax» etter avtalen er usikkert. Et statsborgerskap i seg selv er ikke en stedsrelatert tilknytning, og Vogel⁶⁶ mener dermed at skatteplikt på grunnlag av statsborgerskap alene ikke er nok til at skattyter omfattes av art. 4. Det kan se ut til at man enkelte steder i norsk juridisk teori har kommet til samme konklusjon.⁶⁷

⁶⁵ Vogel m. fl. tredje utgave, London 1997, art 4 pkt. 29-30

⁶⁶ Ibid

⁶⁷ Skaar m. fl. Norsk skatteavtalerett (2006) s. 113.

5.2.4 Dokumentasjonskrav

Det følger av ligningsloven § 4-1 at det er opp til skattyter å klargjøre det faktiske grunnlaget for likningen. Opplysningene skall legges ved selvangivelsen, og skattekontoret kan også be om ytterligere opplysninger, jf. § 4-8. Etter norsk ligningspraksis var det lenge et krav at skattytere som ville påberope seg skatteavtale for unngåelse av dobbeltbeskatning, måtte levere et «certificate of residence», hvor det måtte fremgå at avtalelandet anså skattyter som skattemessig bosatt der både etter deres interne rett og etter skatteavtalen.

Særlig det siste medførte noen vanskeligheter for skattytere bosatt i blant annet UK og USA. I Rt. 2009 s 1577 «Stolt-Nielsen», var et av spørsmålene om det var nok for å sannsynliggjøre britisk bosted etter skatteavtalen at skattyter hadde lagt frem en erklæring fra britiske skattemyndigheter som lød:

« I can confirm based on the information supplied by you on form P86 (Arrival in the United Kingdom) that your residency status is resident/ordinarily resident not domiciled in the United Kingdom. »

Skattekontoret hevdet at denne erklæringen ikke var tilstrekkelig til å sannsynliggjøre bosted etter skatteavtalen fordi den ikke inneholdt noen henvisning til skatteavtalen. Høyesterett var ikke enig i dette, og SKD uttalte den 5. mars 2010 at dokumentasjonskravet måtte lempes som en følge av dommen. Direktoratet utelukker likevel ikke at dokumentasjonskravet kan skjerpes i enkelte saker dersom dette etter en konkret vurdering er nødvendig for å avgjøre bosted.

5.3 Utslagskriteriene

5.3.1 Innledning

Når en skattyter er å anse som bosatt i både Norge og i den andre kontrakts stat, har man en bostedskonflikt. Bostedskonflikter skal avgjøres etter utslagskriteriene i art. 4 nr. 2. Bestemmelsen lyder:

“Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
- b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
- c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
- d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.”

Bokstav a til d er rangert hierarkisk.⁶⁸ Det innebærer at man først ser på neste bokstav dersom bokstaven før ikke løser bostedskonflikten. De forskjellige kriteriene er ikke ledd i en helhetsvurdering, slik de av og til har vært brukt i underrettspraksis.⁶⁹ Hensikten med bestemmelsen er å finne frem til hvor skattyter har sin sterkeste personlige tilknytning.⁷⁰

Spørsmålet om hvilket tidsrom som skal legges til grunn for vurderingene av utslagskriteriene i artikkel 4 (2), er ikke løst i avtalens ordlyd. I OECD's kommentarer til art. 4 heter det at «[t]he facts to which the special rules will apply are those existing during the period when the residence of the taxpayer affects tax liability, which may be less than an entire

⁶⁸ OECD komm. Art 4. pkt. 14 og Vogel m. fl tredje utgave, London 1997, art. 4 pkt. 66

⁶⁹ Eksempelvis Utv.2001.44.(LRD)

⁷⁰ OECD komm. Art 4. pkt. 10

taxable period”.⁷¹ Det er med andre ord det tidsrommet hvor skattyters bosted har innvirkning på skatteplikten som skal legges til grunn.

Det er fullt mulig å være avtalemessig bosatt i et land en del av et inntektsår, for så å anses avtalemessig bosatt i et annet resten av året. Dette forutsetter naturligvis at skattyter er å anse som skattemessig bosatt i hvert land etter deres interne regler.⁷²

5.3.2 Disponere fast bolig

Etter det første utslagskriteriet i bokstav a, skal skattyter anses bosatt i den staten hvor han «has a permanent home available to him». Av formuleringen kan man utlede tre vilkår; det må foreligge en «bolig», den må være «fast», og skattyter må «disponere» den.

For det første må man altså avklare hva som ligger i «home». I kommentarene til art. 4 heter det at «any form of home may be taken into account». Dette gir I utgangspunktet anvisning på et mer vidtfavnende begrep enn det norske boligbegrepet. Som eksempler nevner kommentarene hus eller leilighet som eies eller leies av skattyter. Også møblert rom nevnes som et eksempel. Det vesentlige er at hjemmet er varig, det vil si at hjemmet har karakter av å være «permanent». I motsetning til det som følger av intern norsk rett, kan det ikke stilles noen krav etter avtalen til at boligen er av en viss størrelse eller kvalitet.⁷³ Det nevnes ikke noe om innlagt vann og avløp eller reguleringsplaner. Dette er kanskje naturlig, ettersom det ikke nødvendigvis er sikkert at alle land har like omfattende system for regulering av områder til forskjellig formål som det Norge har. Det avgjørende er at det dreier seg om en hjem. I uttrykket ligger at det må dreie seg om et sted hvor skattyter har en viss tilhørighet, hvilket betyr at ikke ethvert tilholdssted kan kvalifisere som et «hjem». Boligen må kunne karakteriseres som skattyters hovedbase, slik at det er hit skattyter vender tilbake

⁷¹ OECDkomm. art. 4, pkt 10.

⁷² OECD komm. Art 4 pkt. 10

⁷³ Vogel m. fl tredje utgave, London 1997, art 4 pkt. 71 og Skaar m fl (2006) s. 115

etter at han har vært på ferier, forretningsreiser og andre midlertidige opphold på andre steder.⁷⁴

For det andre må hjemmet være «fast». I OECDs kommentarer til art. 4, pkt. 13 heter det at «the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.)».

For å avgjøre hvorvidt hjemmet er «fast», er det vesentlig å vurdere oppholdets lengde. I Rt. 2008 s. 577 «Sølvik» slo Høyesterett fast at et opphold på to og et halvt år utvilsomt var lang nok tid til å karakterisere hjemmet i USA som «fast». I dommen trekkes det også frem et eksempel fra Danmark, der åtte måneder ble ansett som nok tid til å etablere et «fast» hjem. I SKDs uttalelse av 30. juni 2008 heter det at det bør legges til grunn at «et arbeidsopphold i et annet land på ca. ett og et halvt år ikke har en slik midlertidig karakter at skattyter ikke kan etablere fast bolig i det annet land». Men heller ikke SKD gir noen klar uttalelse om hva som er å anse for minste oppholdstid i et hjem for at det skal være å anse som fast.

For det tredje må man avklare hva som ligger i «available to him», eller at skattyter «disponerer» hjemmet. I uttrykket ligger at det ikke spiller noen rolle hvorvidt boligen leies eller eies av skattyter. Ettersom det sentrale er at boligen er «available to him», bør dette bety at også situasjoner der boligen leies eller eies i andres navn, men skattyter i realiteten er den som disponerer boligen, omfattes. Dermed er vilkåret om å «disponere» bolig i utgangspunktet like omfattende som det norske vilkåret i sktl. § 2-1.

⁷⁴ Se også Skaar m. fl (2006) s. 114

I den nevnte Sølvik-dommen hadde skattyter leid ut boligen i Norge mens han og familien bodde i USA. I premiss 66 sier førstvoterende at

«[e]tter mønsteravtalen er det spørsmål om skattyteren har ein bustad tilgjengeleg – «available », og etter kommentarane om « the dwelling [is] available to him at all times continuously ». Det er ut frå dette vanskeleg å sjå at det kan vere grunnlag for det norske synet om at det er tilstrekkeleg å vere eigar av ein bustad, i tilfelle der eigaren manglar rett til å bu i bustaden.»

Etter dette er det således nok at det foreligger en avtale om utleie av bolig som ikke ensidig kan sies opp av skattyter. Der dette er tilfellet, vil altså skattyter ikke anses å disponere fast bolig i Norge. Det motsatte vil nok være tilfellet der boligen er utlånt til venner eller familie. Da vil det jo normalt være mulig å få tilbake boligen umiddelbart, dersom skattyter skulle ønske dette.

I SKDs uttalelse av 9. oktober 2009⁷⁵ heter det at dersom det inngås tidsubestemte leiekontrakter, vil disse være oppsigelige etter en frist på tre måneder. Slike leiekontrakter vil stå i en annen posisjon enn den type kontrakt som var inngått i Sølvik-saken. Dersom skattyter leier ut sin bolig på ubestemt tid mens han er i utlandet, vil han med andre ord disponere bolig i Norge.

Det bemerkes for øvrig at bosted i denne konkrete saken ble avgjort etter den unike bestemmelsen i art. 3.2 annet ledd i skatteavtalen mellom USA og Norge. Her heter det at «Når det gjelder dette punkt, er en fast bolig det sted hvor en fysisk person bor sammen med sin familie». Det finnes ingen tilsvarende bestemmelse i OECDs mønsteravtale. Det som sies i dommen om mønsteravtalen art 4. 2 er således obiter dicta.⁷⁶

⁷⁵ Se også Utv. 2008 s. 1494

⁷⁶ Se også Utv-2008-943, Høyesterettsdommer i skattesaker 2008 av professor Frederik Zimmer.

Vilkåret om å disponere bolig etter Mønsteravtalen skiller seg innholdsmessig fra vilkåret om å disponere bolig i forbindelse med skattemessig emigrasjon etter internretten. Etter norske regler spiller det ingen rolle om en leiekontrakt ensidig kan sies opp av utleier eller ikke. Dersom man eier en bolig, vil dette i seg selv være nok til å si at man disponerer en bolig etter sktl. § 2-1 tredje ledd. Det bør i tillegg bemerkes at dersom det dreier seg om en tidsbestemt, uoppsigelig leiekontrakt, vil dette tale mot at skattyter har «tatt fast opphold i utlandet» etter sktl. § 2-1 tredje ledd.

Et møblert rom kan være et hjem, dersom det ikke brukes midlertidig i forbindelse med eksempelvis fornøyelsesreiser eller forretningsreiser. I norsk underrettspraksis⁷⁷ har det vært forsøkt anført at en såkalt hotellavtale kan være et fast hjem. Avtalen gikk ut på at skattyter fikk oppbevare et par koffertene på et lagerrom på et hotell i New York, som så ble båret opp på et hvilket som helst rom hotellet hadde ledig når skattyter hadde behov for losji. På bakgrunn av avtalen hevdet skattyter at han måtte anses som skattemessig bosatt i det landet han hadde hotellavtalen. Totalt opphold på hotellet i inntektsåret var 31 dager. Skattyter fikk ikke medhold. Saken er anket, og følgelig ikke endelig avgjort. Man kan kanskje hevde at avtalen fører til at skattyter har et møblert rom «available to him at all times continuously»⁷⁸. Men når skattyter selv sier at han oppholdt seg på hotellet kun når det var nødvendig i forbindelse med jobb, vil nok dette kunne karakteriseres som et «stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration». Karakteren av forretningsreise forsterkes ytterligere av at det ikke er det samme rommet som alltid står til skattyters disposisjon. Det må etter dette kunne konkluderes med at resultatet tingretten kom til er i samsvar med mønsteravtalen.

Selv om skattyter ikke har fast bolig i Norge, behøver ikke det å bety at boligen i utlandet automatisk anses som fast. Hvert potensielle hjem vurderes konkret. Det er fullt mulig å konkludere med at skattyter ikke har «a permanent home available to him» i noen stat.

⁷⁷ 11-156948TVI-OTIR/02 av 12. juni 2012

⁷⁸ OECD komm. Art. 4 pkt. 13

5.3.3 Sentrum for livsinteresser

Dersom skattyter etter en vurdering av art. 4.2 bokstav a, ikke har fast bolig i noen av statene, skal skattemessig bosted avgjøres etter kriteriet i bokstav b. Her heter det at skattyter skal anses bosatt i den staten hvor han har sterkest personlig og økonomisk tilknytning, eller «sentrum for livsinteresser».

I forbindelse med dette kriteriet, gir kommentarene til mønsteravtalen art 4 pkt. 15 anvisning på en helhetsvurdering. Det tas hensyn til blant annet familiære og sosiale relasjoner, ansettelsesforhold, besittelse av fast eiendom, politiske, kulturelle og andre aktiviteter og forretningsvirksomhet.⁷⁹ Dersom det oppstår tvil om tilknytningen etter denne vurderingen, bør de personlige interessene veie tyngre enn de økonomiske.⁸⁰ Lignings-ABC slår fast at dersom skattyter har samboer eller ektefelle og mindreårige barn, vil det som regel være av avgjørende betydning hvor disse befinner seg. I kommentarene til mønsteravtalen art 4. pkt. 15 fremheves det at dersom den ene boligen er en bolig man beholder etter at man anskaffer bolig nummer to i det andre landet, så kan dette tale for at skattyter fortsatt har sentrum for livsinteresser i det første landet.

Dersom man etter en vurdering av hvor skattyter har sin faste bolig i bokstav a, kommer til at skattyter ikke har bolig i noen av statene, skal det ikke foretas noen vurdering av sentrum for livsinteresser. I stedet skal man gå direkte til en vurdering av hvor skattyter har «vanlig opphold», jf. Mønsteravtalen art 4 (2) bokstav b.

⁷⁹ Skaar m. fl. (2006) s. 116

⁸⁰ Vogel m. fl. (3. utgave, London 1997) Art 4 pkt. 75b og Lignings-ABC 2011/2012 Utland – allment om skatteavtaler, pkt. 2.6

Det må antas at det er en mulighet for at man kommer til at skattyter har sentrum for sine livsinteresser i en tredje stat. Det er mindre praktisk at man anser skattyter for å ha sentrum for livsinteresser i begge stater.

5.3.4 Vanlig opphold

Dersom man ikke kan stadfeste et avtalemessig bosted etter vurdering av sentrum for livsinteresser, vil man være henvist til det tredje utslagskriteriet, nemlig hvor skattyter har sitt «habitual abode» eller vanlige opphold.

Hva som ligger i uttrykket «vanlig opphold» i intern norsk rett, har ikke betydning i forhold til tolkningen av «habitual abode» i skatteavtalen. Uttrykket i avtalen er autonomt, og skal fortolkes etter et objektivt tolkningsprinsipp, uavhengig av statenes interne definisjoner.⁸¹

Kommentarene til mønsteravtalen stiller opp to tilfeller som fører til at man må vurdere hvor skattyter har vanlig opphold. For det første blir vurderingen aktuell der skattyter har fast bolig i begge stater, men uten at man kan konkludere med at han har sentrum for livsinteresser i en av de to statene. I praksis vil skattyter i slike situasjoner ha sentrum for livsinteressene i en tredje stat. Derfor vil det ha lite for seg å se på formålet med oppholdet i statene, og det blir mest praktisk å konkludere med at skattyter har sitt vanlige opphold i den staten han oppholder seg mest i. Man trenger ikke kun å ta hensyn til opphold i boligen i den staten. Også opphold andre steder i landet regnes med.⁸²

For det andre vil man måtte vurdere en skattytters vanlige opphold der man kommer frem til at skattyter ikke har fast bolig i noen av statene. Dette kan være tilfellet for skattyter som flytter fra hotell til hotell over en lengre periode. Det kan dreie seg om blant annet modeller

⁸¹ Vogel m. fl. (3. utgave, London 1997) Art 4 pkt 77.

⁸² OECD komm. Art 4 pkt. 17

og artister. I slike tilfeller gjelder den såkalte «døgnhvilerregelen»⁸³, hvor man kun teller antall påbegynte dager i hver stat. Der hvor skattyter har oppholdt seg flest dager, anses han eller hun å ha vanlig opphold.⁸⁴

Etter dette kan man vel slå fast at i den norske terminologien «vanlig opphold», ligger det liten eller ingen selvstendig betydning i ordet «vanlig». Det avgjørende er i begge typetilfeller hvor skattyter kvantitativt oppholder seg flest dager. Dette er for så vidt en enkelt praktiserbar regel, og hensyn til kontroll støtter opp under en slik anvendelse av dette utslagskriteriet.

Det kan nok være vanskelig å foreta et klart skille mellom vurderingene av hvor skattyter har vanlig opphold, og hvor han eller hun har sentrum for livsinteresser. Varigheten av oppholdet vil ha betydning i begge vurderinger, men den vil ha større betydning ved vurderingen av vanlig opphold. I vurderingen av hvor skattyter har sentrum for sine livsinteresser vil varigheten av oppholdet likevel bare være en del av en mer sammensatt vurdering.

Også under vurderingen av om skattyter disponerer en fast bolig, vil sannsynligvis skattyters «vanlige opphold» inngå i vurderingen av om boligen er å anse som fast. Momentene som tilsynelatende kun er en del av vurderingen av hvor skattyter har sentrum for livsinteresser, kan også være aktuell ved vurderingen av «fast bolig. Zimmer synes å mene at dette kan ha ført til at statsborgerskapet har en mer fremtredende rolle i praksis enn det som var tiltenkt.⁸⁵

⁸³ Vogel m. fl. (tredje utgave, London 1997) Art 4 pkt. 78

⁸⁴ OECD komm. Art 4 pkt. 18

⁸⁵ Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, 3. utgave 2003 s. 130, ikke gjentatt i 4. utgave.

5.3.5 Statsborgerskap

Dersom man etter en vurdering av de nevnte utslagskriteriene fortsatt ikke kan konkludere med et skattemessig bosted, vil man være henvist til å avgjøre bosted etter hvor skattyter har sitt statsborgerskap.⁸⁶ OECD art 3, første ledd bokstav g, første alternativ slår fast at en «national» er «any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State». Ettersom hver stat har egne regler om hvilke vilkår som må være oppfylt for å bli statsborger, vil det være umulig å finne en felles internasjonal definisjon av begrepet statsborger. Dermed blir statenes definisjon av statsborgerskap avgjørende. Etter norsk rett kan man være statsborger fordi man er født eller adoptert i Norge, eller man kan bli det etter søknad.⁸⁷

5.3.6 Gjensidig avtale

Hvis skattyter er statsborger i begge landene, eller ikke i noen av dem, vil avtalelandene være henvist til å avgjøre spørsmålet ved avtale mellom landenes kompetente myndigheter, jf. Art 4 (2) d. Dette er en situasjon som ikke oppstår ofte. Landene har ikke mulighet til å se bort fra de forutgående kriteriene og avgjøre bosted etter avtale, dersom bosted vil kunne fastslås etter en vurdering etter dem. På den annen side er landene pålagt å finne frem til en løsning gjennom avtale, der bosted ikke lar seg fastsette etter utslagskriteriene. Dette følger av ordlyden i art 4 (2) d, som lyder «shall settle the question».

Skattyter har selv ansvar for å ta opp dobbeltbeskatningsspørsmålet med kompetente myndighet i landet han eller hun selv mener seg bosatt. I Norge skal slike henvendelser rettes til Skattedirektoratet eller Finansdepartementet.⁸⁸

⁸⁶ OECD art 4 (2) bokstav c

⁸⁷ Lov 10. juni 2005 nr. 51, Statsborgerloven

⁸⁸ Lignings-ABC, Utland – allment om en person er bosatt/et selskap er hjemmehørende i Norge eller utlandet, pkt.2.6

Dersom man skulle stå overfor en situasjon der bosted ikke lot seg løse gjennom utslagskriteriene, ville det bli et aktuelt spørsmål hvilke momenter som skal vektlegges der myndighetene må avtale bosted. OECDs kommentarer gir lite veiledning. Skaar m fl hevder at dersom en slik situasjon oppstår, «må de kompetente myndigheter stå relativt fritt med hensyn til hvilke momenter man vil legge vekt på». ⁸⁹

Mønsteravtalen art 25 har regler om fremgangsmåten for inngåelse av gjensidige avtaler om skattemessig bosted.

⁸⁹ Skaar m fl, *Norsk skatteavtalerett*, Gyldendal 2006 s. 118

6 Situasjoner som ikke reguleres av skatteavtalene

Hvis et konkret forhold ikke omfattes av skatteavtalens virkeområde, skal beskatningen gjennomføres etter norsk intern rett. Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift er ikke omfattet av de tradisjonelle skatteavtalene bygget på OECDs mønsteravtale.⁹⁰ Nærmere regulering av slike avgifter finner man blant annet i EØS art 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg og i andre inngåtte sosialkonvensjoner.

Den Nordiske skatteavtalen omfatter i utgangspunktet formuesskatt, men ettersom det bare er Norge som fortsatt har formuesskatt, gjelder ikke bestemmelsene om formuesskatt lenger. Dette fordi det ikke vil være noen tilsvarende skatt i annet nordisk land som man kunne trekke fra formuesskatten i Norge, eller omvendt. Det vises for øvrig til eksempelet i kapittel 2.

Skatteavtalene søker som nevnt å unngå dobbeltbeskatning. Men ikke alle typer dobbeltbeskatning blir avhjulpet gjennom skatteavtalen. Man skiller gjerne mellom juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning. OECD definerer i kommentarene til mønsteravtalen juridisk dobbeltbeskatning slik:

«International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods»

Fire kumulative vilkår må altså være oppfylt for at man skal kunne snakke om internasjonal juridisk dobbeltbeskatning. For det første må skattesubjektet være det samme. For det andre må skatten knytte seg til den samme fordelingen. For det tredje må det dreie seg om sammenliknbare skatter, og for det fjerde må beskatningen gjelde samme tidsrom. Dersom

⁹⁰ Lignings-ABC, Utland – allment om skatteavtaler, pkt. 3

et eller flere av vilkårene ikke er oppfylt vil det fremdeles kunne foreligge en dobbeltbeskatning, men slik beskatning kalles økonomisk dobbeltbeskatning og vil som regel ikke være avhjulpet i skatteavtalene.⁹¹

At det må dreie seg om samme skattesubjekt medfører at samme inntekt kan beskattes to ganger så lenge det er på forskjellig skattyters hånd. Det klassiske eksempelet er at selskapet først beskattes for inntekten, og så deles netto inntekt ut som utbytte. Av utbyttet må skattyter betale skatt av det som overstiger skjermingsfradraget. Man vil ofte her si at aksjonær som eier eller deleier i et selskap i realiteten blir skattlagt to ganger, men siden selskapet er en egen juridisk person, snakker man her om et tilfelle av økonomisk dobbeltbeskatning.

For en skattyter som er bosatt i Norge og har aksjer i utenlandsk selskap, vil økonomisk dobbeltbeskatning kunne inntre dersom selskapet i utlandet først må betale skatt av inntekten og så trekke kildeskatt av utbyttet før det utdeles til skattyter. I Norge vil beregningsgrunnlaget for skatt av utbytte være brutto utbytte minus skjermingsfradrag, jf. Sktl. § 10-12. Ved kildebeskatning av utbyttet i utlandet, vil beregningsgrunnlaget som regel være brutto aksjeutbytte, uten skjermingsfradrag. Når så skattyter skal få kreditfradrag i Norge for betalt skatt på utbytte i utlandet, vil skattyter ikke få fradrag for skatt betalt av den delen av utbyttet som ligger innenfor skjermingsfradraget, ettersom det ikke trekkes tilsvarende skatt i Norge. I tillegg til forskjellene i beregningsgrunnlaget, kommer at skattesatsen kan være forskjellig. I Norge beskattes utbyttet etter skjermingsfradraget med 28 %, mens samme utbytte blir beskattet med 15 % hvis det foreligger en skatteavtale med det landet hvor selskapet er hjemmehørende. Samlet kan disse faktorene føre til at skattyter som er bosatt i Norge velger å investere i et selskap i Norge fremfor i utlandet. Dette vil i prinsippet være i strid med mønsteravtalens målsettinger om å stimulere til blant annet fri flyt av kapital over landegrensene, men siden det er snakk om en type skattemessig ulempe som

⁹¹ «Norsk internasjonal skatterett» (2011) s. 1155

ikke faller inn under kriteriene for juridisk dobbeltbeskatning, vil ikke mønsteravtalen kunne avhjelpe denne situasjonen.⁹²

Til slutt nevnes at det finnes land Norge ikke har inngått skatteavtale med. Maldivene⁹³ er et eksempel på dette, og en skattyter som ønsker å bosette seg her vil måtte påberope seg emigrasjon eller ettårsregelen i skatteloven § 2-1 for å unngå dobbeltbeskatning. Dersom skattyter er bosatt i Norge etter intern rett men har inntekt og formue på Maldivene, vil Norge avhjelpe dobbeltbeskatningen ved reglene om kreditfradrag for betalt skatt i utlandet i sktl. § 16-20.

⁹² <http://verdtavite.kpmg.no/aksjonarmodellen.aspx> Artikkel om aksjonærmodellen. Per april 2013.

⁹³ http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330 april 2012.

7 EØS

EØS-avtalen gir personer i EØS-området mulighet til å påberope seg rettigheter etter avtalen. I den forbindelse kan det stilles spørsmål til om skattemessig bosted vil ha noen innvirkning på mulighetene for skattyter til å påberope seg rettigheter etter avtalen.

Medlemslandene er fullt ut forpliktet til å sørge for fri flyt av de fire friheter, samt å unngå enhver form for direkte eller indirekte diskriminering av EØS-borgere. Det følger av utlendingsloven § 110 at en EØS-borger hovedsakelig er en statsborger i et EØS-land. En slik borger kan påberope seg rettigheter i medhold av avtalen.⁹⁴

EØS-avtalen regulerer i utgangspunktet ikke landenes beskatningsrett, men i sak E-1/04, *Fokus*, premiss 20 heter det at

«[s]om en hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som er part i EØS-avtalen, ikke omfattet av EØS-avtalen. EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten»

Uttalelsen er uttrykk for det som nå må kunne betegnes som et generelt prinsipp. EFTA-domstolen og EF-domstolen er enige om at nasjonale regler på området for direkte beskatning må være samsvar med bestemmelsene om de fire frihetene.⁹⁵ Av nyere dato er saken om *Arcade Drilling*⁹⁶ fra 2012 et godt eksempel på at EFTA domstolen går inn og prøver hvorvidt norsk intern skatterett er i samsvar med EØS. EFTA-domstolen konkluderte her med at den norske utflyttingskatten utgjorde en restriksjon på etableringsfriheten. Andreas

⁹⁴ Dir. 2004/38/EF

⁹⁵ Bullen, 2005 s. 142, Stockholm, 2008 s. 40.

⁹⁶ E-15/11

Bullen hevder ⁹⁷ at «[d]et faktum at verken EF-traktaten eller EØS-avtalen definerer hvilke foranstaltninger som er av fiskal karakter, kan for øvrig i seg selv tas som en indikasjon på at intensjonen aldri har vært å unnta fiskale foranstaltninger fra EU-rettens eller EØS-rettens anvendelsesområde».

I premiss 21 i *Fokus* slår EFTA-domstolen fast at et EØS-land vil være bundet av reglene om de fire frihetene, også når landet utøver sine rettigheter og plikter etter en skatteavtale. Videre heter det i E-7/07 *Seabrokers*, premiss 48 at

«EØS-avtalen forplikter ikke avtalepartene til å gi lettelser for dobbeltbeskatning i Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, og avtalen fastlegger heller ingen kriterier for tilordning av myndighet, avtalepartene imellom, ved avskaffelse av dobbeltbeskatning. Avtalepartene har følgelig bibeholdt sin myndighet til å fastsette tilknytningskriteriene ved fordeling av sin skattejurisdiksjon, blant annet gjennom bilaterale avtaler. Men med hensyn til utøvelsen av den således fordelte beskatningsmyndigheten, må EØS-statene, som nevnt ovenfor, overholde EØS-reglene. Særlig tillater en slik fordeling av beskatningsmyndigheten ikke at statene innfører diskriminering som strider mot EØS-reglene, sml. sak C-170/05 *Denkavit*, Sml. 2006 s. I-11949 (avsnitt 43 og 44).»

En EØS-borger kan altså uansett skattemessig bosted påberope seg rettigheter etter EØS-avtalen overfor et EØS-land. Skattyters rettigheter etter EØS-avtalen kan dermed begrense et EØS-lands beskatningsrett også der skattyter er skattemessig bosatt utenfor EØS. Det avgjørende er at skattyter er statsborger i et EØS-land.

⁹⁷ Bullen, 2005, s. 143

8 Litteraturliste

Lover

Lov 10. juni 2005 nr. 51, Lov om norsk statsborgerskap (**Statsborgerloven**)

Lov 26. mars 1999 nr. 14, Lov om skatt av formue og inntekt (**Skatteloven**)

Lov 28. juli 1949 nr. 15, Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. (**Dobbeltbeskatningsavtaleloven**)

Lov 29. november 1996 nr. 68, Lov om skatt til Svalbard (**Svalbardskatteloven**)

Lov 13. juni 1980 nr. 24: Lov om ligningsforvaltning (**Ligningsloven**)

Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2013 (**Stortingets skattevedtak**)

Lov 22. mai 1902 nr. 10, Almindelig borgerlig Straffelov (**Straffeloven**)

Direktiver

Dir. 2004/38/EF

Forarbeider

Ot. Prp. Nr. 42 (2002-2003)

Ot. Prp. Nr. 86 (1997-1998)

NOU av 6. februar 2003 nr. 9

Dommer

Rt. 1994 s 752

Rt. 2004 s. 957 *PGS*

Rt. 2009 s. 1577 *Stolt Nielsen*

Rt. 2008 s. 577 *Sølvik*

Rt. 2011 s. 1581

E-15/11 *Arcade Drilling*

E-1/04, *Fokus*

E-7/07 *Seabrokers*

11-156948TVI-OTIR/02 (12. juni 2012)

Utv-2001-44 Borgarting Lagmannsrett

Forskrifter

Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker

Finansdepartementets uttalelser

Utv-2006-1348

Utv-2004-807

FIN 11. april 2004, spørretime i Stortinget

Uttalelser, meldinger m.v. fra Skattedirektoratet

SKM-2005-7 kap. 46.2

Utv-2008-1494

Utv-2012-539

Litteratur

- Andreas Bullen, *EU, EØS og skatt, de fire friheter og direkte beskatning*, Gyldendal 2005
- Arvid Aage Skaar m fl, *Norsk skatteavtalerett*, Gyldendal 2006
- Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 3. utgave, Universitetsforlaget 2003
- Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, Universitetsforlaget 2009
- Henning Naas, Christian Bruusgaard, Kristine Ilstad og Christian Svensen, *Norsk Internasjonal skatterett*, Universitetsforlaget 2011
- Jeppe R. Stokholm, *EU Skatteret*, København 2008
- Kees van Raad, *MATERIALS on International & EU Tax Law Volume 1*, 10 edition, International Tax Center Leiden 2010
- Lignings-ABC 2013, www.lovdatab.no
- Vogel m fl, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3. utgave London 1997

Artikler

- Utv-2008-943, Høyesterettsdommer i skattesaker 2008 av professor Frederik Zimmer
- Artikkel om aksjonærmodellen av KPMG <http://verdtavite.kpmg.no/aksjonarmodellen.aspx>

Mønsteravtaler

- OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2012), OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD Publishing.
- <http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/oecdmodeltaxconventiononincomeandoncapital-anoverviewofavailableproducts.htm> Februar 2013.
- United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries
- <http://www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm> Februar 2013

Skatteavtaler

www.regjeringen.no

Avtalen mellom

Norge og USA

Norge og Singapore

Norge og UK

Nordisk skatteavtale (NSA)